

Audience publique du 3 juin 2009

Recours formé par Monsieur ..., ...
contre trois décisions du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu, de la fortune et de base d'assiette pour l'assurance
dépendance

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 24935 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif en date du 21 octobre 2008 par Monsieur ..., L-... tendant à la réformation

- d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 22 juillet 2008, n° C 12484 rejetant comme n'étant pas fondée ses réclamations introduites les 26 juillet et 24 août 2004 contre le bulletin rectificatif de l'impôt sur le revenu de l'année 1999 et le bulletin d'impôt sur la fortune au 1^{er} janvier 2000, valable pour l'année 2000, tous les deux émis le 28 avril 2004,
- d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 22 juillet 2008, n° C 12879 rejetant comme n'étant pas fondée la réclamation introduite par son avocat le 6 avril 2005 contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2000 et 2001, les bulletins portant fixation de la base d'assiette de la contribution à l'assurance dépendance pour les années 2000 et 2001 et le bulletin d'impôt sur la fortune au 1^{er} janvier 2001, valable pour l'année 2001, tous émis le 5 janvier 2005,
- d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 26 août 2008, n° C 14182 rejetant comme n'étant pas fondée sa réclamation introduite le 12 décembre 2007 contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2002, émis le 12 septembre 2007,

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 21 janvier 2009 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les décisions litigieuses ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Monsieur ... et Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 22 avril 2009.

Par trois décisions distinctes des 22 juillet 2008 et 26 août 2008, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « le directeur » rejeta comme non fondées les réclamations respectives introduites par Monsieur ... à l'encontre :

- du bulletin rectificatif de l'impôt sur le revenu de l'année 1999 et le bulletin d'impôt sur la fortune au 1^{er} janvier 2000, valable pour l'année 2000, tous les deux émis le 28 avril 2004,
- des bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2000 et 2001, des bulletins portant fixation de la base d'assiette de la contribution à l'assurance dépendance pour les années 2000 et 2001 et du bulletin d'impôt sur la fortune au 1^{er} janvier 2001, valable pour l'année 2001, tous émis le 5 janvier 2005,
- du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2002, émis le 12 septembre 2007.

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 21 octobre 2008, Monsieur ... a fait introduire un recours en réformation contre les trois décisions directoriales des 22 juillet et 26 août 2008.

Au vœu des dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts, communément appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1, de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé contre les décisions du directeur statuant sur les réclamations portées devant lui contre les divers bulletins émis.

Le recours est recevable pour avoir été introduit par ailleurs dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, Monsieur ... fait valoir, de manière générale, que sur un compte ouvert spécialement à ces fins, il aurait autorisé une tierce personne à effectuer des opérations de bourse. Après un certain temps, cette personne aurait demandé de se voir transférer ses plus-values sur son compte privé auprès de la banque Leu à Luxembourg. Désormais l'administration des Contributions directes imposerait ces plus-values dans son chef, ce qui serait contesté. Il estime que si les plus-values étaient imposées, les moins-values de ses autres comptes devraient venir en déduction ce que l'administration des Contributions lui aurait refusé. Enfin, il demande qu'un recalcul des plus-values soit effectué au motif que le calcul effectué comporterait de nombreuses erreurs, en ce que, par exemple, les moins-values effectives des warrants tombant à échéance et sans valeur n'auraient pas été considérées. Il donne à considérer que toutes les pièces seraient encore entre les mains de l'administration, mais que lui-même disposerait des autres extraits de comptes comportant les moins-values qu'il désirerait déduire. Il souligne que les relations entre lui-même et le fonctionnaire en charge du dossier auraient été tendues et reproche audit fonctionnaire un manque d'objectivité dans sa démarche.

Le délégué du gouvernement répond que les pièces du dossier fiscal montreraient non seulement que le demandeur aurait refusé de faire droit aux itératives demandes et sommations du bureau d'imposition, violant ainsi son obligation de collaboration, mais qu'elles contrediraient également les affirmations contenues dans la requête, de sorte que celles-ci, faute d'être appuyées par des pièces probantes, resteraient à l'état de pures allégations.

1. Quant au recours introduit contre la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 22 juillet 2008, n° C 12484 rejetant comme n'étant pas fondée les réclamations introduites par Monsieur ... les 26 juillet et 24 août 2004 contre le bulletin rectificatif de l'impôt sur le revenu de l'année 1999 et le bulletin d'impôt sur la fortune au 1^{er} janvier 2000, valable pour l'année 2000, tous les deux émis le 28 avril 2004

Après avoir découvert un compte espèces n° 45130 80501 00050724670 au nom de ... auprès de la banque Aurel Leven avec siège social à Paris présentant au 31 décembre 1999 un solde créditeur de 154.930, 47 € (6.249.880 luf), le bureau d'imposition, resté sans explication satisfaisante quant à l'origine de ces fonds, a procédé à une imposition rectificative concernant l'impôt sur le revenu relative à l'année 1999 en augmentant dans le chef de Monsieur ... son bénéfice provenant d'une profession libérale, s'étant élevé à 782.197 luf et imposé le 25 mai 2001 au montant de 6.249.880 luf pour le porter ainsi à un montant total de 7.032.077 luf.

Suite à deux réclamations introduites par Monsieur ... les 26 juillet 2004 et 24 août 2004 à l'encontre du bulletin rectificatif de l'impôt sur le revenu de l'année 1999 et le bulletin d'impôt sur la fortune au 1^{er} janvier 2000, valable pour l'année 2000, tous les deux émis le 28 avril 2004, le directeur a rejeté les deux réclamations comme non fondées en motivant sa décision comme suit :

« Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision C 7640 du 9.9.1991) ;

Qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (décision C 7444 du 21.5.1993) ; qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que l'instruction du dossier a révélé que pour l'année litigieuse, le réclamant, ayant initialement déclaré un bénéfice de 782.197 francs provenant de l'activité de conseiller économique, avait été invité par le bureau d'imposition de s'expliquer quant à la provenance d'un reçu de 3.073.275 francs du 20 janvier 2000 et de présenter ses extraits bancaires à partir du 1^{er} janvier 2000, qu'à cette date le réclamant disposait d'un avoir de 154.930,47 euros sur un compte bancaire non déclaré et qu'il se bornait à prétendre que ce compte ne lui appartenait pas mais qu'il s'agirait d'un prêt qu'il rembourserait à une tierce personne ; que pourtant jusqu'à ce jour, il est resté à défaut d'en apporter des pièces probantes ou de désigner la tierce personne ;

Considérant qu'en l'espèce le réclamant ayant refusé d'éclaircir sa situation financière par des moyens adéquats et n'ayant réservé aucune suite appropriée aux mandements, à une sommation-astreinte et une décision liquidant l'astreinte, l'invitant à chaque fois à fournir des explications crédibles quant à ce montant, le bureau d'imposition a dû recourir à la taxation conformément au § 217 AO ;

Considérant que par une lettre du 29 mars 2004, le bureau d'imposition avait informé le réclamant qu'à la suite de la découverte d'un compte bancaire non déclaré, en application du § 222, alinéa 1 AO (faits nouveaux) et à défaut d'une coopération adéquate (§ 171, alinéa

2 AO), il était tenu de majorer d'un montant de 6.845.669 francs le résultat de l'année litigieuse en qualifiant l'avoir, dont la source n'a pas été révélée par le réclamant, de bénéfice provenant de son activité professionnelle usuelle, notamment de l'exercice d'une profession libérale ;

Considérant que lors d'une entrevue au bureau d'imposition en date du 23 avril 2004 le réclamant a encore refusé de coopérer ;

Considérant que les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par suite de leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure (C.E. arrêts du 11.4.1962, n° 5742 ; du 13.12.1968, n° 5611 et n° 5446 ; du 8.12.1970, n° 6042 ; du 20.2.1975, n° 5937, jugement Tribunal administratif du 19.06.2000, n° 11295 du rôle) ».

Il ressort du dossier fiscal que l'administration des Contributions directes a invité Monsieur ... à deux reprises, à savoir les 22 janvier 2004 et 30 janvier 2004 à fournir des explications sur le transfert d'un montant de 76.244,51 € du 20 janvier 2001 de son compte auprès de la banque Aurel Leven vers son compte auprès de la Banque internationale à Luxembourg (Bil), sur le transfert d'un montant de 1.1864.510 luf du 10 mars 2000 vers un autre compte auprès de la banque Leu à Luxembourg dont il est bénéficiaire et sur le transfert d'un montant de 1.210.197 luf du 15 mars 2000 vers ce même compte bénéficiaire auprès de la banque Leu et de déposer les bordereaux d'achat/vente titres 2000 et son compte-titre au 31.12.1999 et au 31.12.2000.

Le 3 février 2004, Monsieur ... a fait parvenir aux instances compétentes une explication libellée comme suit :

« Concerne le montant de : 3.073.275 Flux

Il s'agit d'argent d'un ami, qu'il m'a prêté afin « d'essayer » de profiter des rumeurs d'OPA sur l'action BGL à l'époque.

Cet argent lui a été retransféré sur son compte auprès de la Banque Leu à Luxembourg augmenté des intérêts en deux fois (en fonction de la clôture de l'opération qui s'est avérée sans profits).

Montants retransférés	1.864.910	
	1.210.197	
	3. 075. 107	Intérêts : 1832 luf.... »

A travers un courrier du 25 mars 2004, Monsieur ... précisa que « la banque Leu, ce compte ne m'appartient pas. Comme je vous l'avais informé, il s'agissait d'un prêt que je remboursais à une personne tierce ».

Par un courrier du 29 mars 2004, l'administration des Contributions directes a informé Monsieur ... que suite à l'absence de transmission des pièces demandées et de renseignements satisfaisants livrés sur l'origine d'un montant de 6.249.9880 sur le compte auprès de la banque Aurel Leven dans le cadre de l'article 205 AO, elle était tenue de procéder à une majoration de son bénéfice relative à l'année 1999 en application du § 222, alinéa 1 AO.

Il ressort encore des annotations portées au dossier fiscal, suite à une entrevue ayant eu lieu entre Monsieur ... et un contrôleur du bureau d'imposition le 23 avril 2004, que le demandeur n'a pas fourni d'explications concernant l'origine des fonds à la banque Aurel Leven, qu'il a répété qu'il s'agirait de l'argent placé pour un ami et qu'il n'a pas révélé l'identité de cette personne.

Le 28 avril 2004, l'administration des Contributions directes a émis les bulletins litigieux.

Il ressort d'un « *relevé compte espèces* » au 31 décembre 1999 que Monsieur ... est titulaire d'un compte n° 45130 80501 00050724670 auprès de la banque Aurel Leven renseignant un solde créditeur de 154. 930,47 €.

Il ressort d'un autre « *relevé compte espèces* » au 31 janvier 2000 relatif au même compte qu'un montant de 76.224,51 € a été viré le 20 janvier 2000 sur un compte auprès de la Bil à Luxembourg.

Un premier extrait de compte relatif à un compte courant n° 7-139/7787/000 auprès de la Bil au nom de Monsieur ... renseigne qu'en date du 20 janvier 2000 son compte a été crédité du montant net de 3.073.275 luf suite à une opération relative à un montant en euros de 76.224,51 €.

Un deuxième extrait de compte relatif à son compte courant n° 7-139/7787/000 renseigne qu'en date du 10 mars 2000 son compte a été débité du montant de 1.864.510 luf (46.220 €) et que le dit montant a été transféré vers un compte bénéficiaire 212190 à la banque Leu à Luxembourg.

Un troisième extrait de compte relatif à son compte courant n° 7-139/7787/000 renseigne qu'en date du 10 mars 2000 son compte a été débité d'un montant de 1.210.197 luf (30.000 €) et que le dit montant a été transféré vers un compte bénéficiaire 212190 auprès de la banque Leu à Luxembourg indiquant comme bénéficiaire M.

Il ressort encore d'une déclaration sur l'honneur que Monsieur ... a fait parvenir au directeur de l'administration des Contributions directes dans le cadre de sa réclamation ce qui suit :

« Par la présente, je déclare que les fonds qui ont été gérés sur un compte ouvert auprès de la société Aurel Leven à Paris, n° 54130 80501 et dont un mandat de gestion en faveur de la Société Etna finances (7, rue d'Artiris 75008 Paris) et y compris les revenus produits par ces fonds n'ont jamais été ma propriété. Ces fonds ont été transférés sur un autre dont j'étais titulaire auprès de la Dexia Banque au Luxembourg, montant de 3.073.275 Luf en date du 20 janvier 2000, suite à mon absence et ma résidence en Suisse, ces fonds ont été transférés vers le compte du propriétaire auprès de la banque Leu (à présent Crédit Suisse). En date du 10 mars deux montants (1.864.510 et 1.210.197 luf) ont été transférés. Pour conserver toute honnêteté, je lui ai versé le montant inclus des intérêts que j'allais touché, pour solde ... ».

Au vu de ce qui précède, le tribunal constate que Monsieur ... livre deux versions différentes quant à l'origine du montant transféré le 20 janvier 2000 sur son compte auprès de la Bil. D'un côté il s'agirait de l'argent qu'un ami lui aurait prêté pour faire des opérations, tandis que de l'autre côté, dans le cadre de la requête introductive d'instance il explique que son ami lui aurait demandé de transférer les plus-values du compte à la banque Aurel Leven sur son propre compte à la banque Leu.

De même les explications livrées selon lesquelles il aurait ouvert le compte à la banque Aurel Leven pour un ami et que les fonds auraient été gérés par un mandat de gestion en faveur de la société Etna Finances n'emportent pas la conviction du tribunal. Si le dossier fiscal renseigne certes qu'un mandat de gestion a été conclu le 6 janvier 1999 entre Monsieur ... et Etna Finances, il n'en reste pas moins que ce mandat porte sur un compte n° 52335/01 dont le demandeur est titulaire auprès d'une société anonyme Eifb. Le dossier fiscal contient encore les différents relevés de portefeuille ayant trait à l'année 2000 et un relevé spécial destiné à servir de pièce en cas de soumission à l'impôt sur la fortune renseignant au 31.12.1999 un montant total du portefeuille de 91.228,03 €. Le tribunal n'entrevoit pas en quelle mesure les opérations effectuées sur le compte n° 52335/01 seraient en relation avec les opérations effectuées sur le compte à la banque Aurel Leven.

Au vu des différents extraits de compte contenus dans le dossier fiscal des banque Aurel Leven et Bil indiquant tous Monsieur ... comme titulaire des différents comptes détenus auprès des banques Aurel Leven, Bil et Leu, comptes sur lesquels les différentes sommes épignées par l'administration des Contributions directes ont transité, les simples affirmations de Monsieur ... consistant à soutenir que les fonds ayant transité à travers ses différents comptes ne seraient jamais rentrés dans son patrimoine personnel mais auraient profité à un ami ne sauraient suffire pour retenir qu'il n'a pas profité de ces fonds. A cela s'ajoute que Monsieur ... n'a jamais délivré le nom de cette personne censée avoir bénéficié des fonds du compte après des banques Aurel Leven et Leu, ni au cours de la procédure auprès de l'administration des Contributions directes, ni au cours de la procédure contentieuse.

La lettre du 9 décembre 2004, figurant au dossier fiscal, du Crédit suisse, ayant repris la banque Leu, informant Monsieur ... de ce que « *nous n'avons trouvé aucune trace dans nos livres que vous êtes/étiez titulaire ou bénéficiaire économique d'un compte ni auprès de la BANQUE LEU (Luxembourg) S.A. ni auprès du CREDIT SUISSE (LUXEMBOURG) S.A.* » se trouve en contradiction avec l'extrait de compte n° 7-139/7787/000 du 15.3.2000 de la Bil renseignant Monsieur ... comme bénéficiaire du compte n° 212190 auprès de la banque Leu.

Il ressort encore du « *relevé compte espèces* » de mars 2000 du compte de Monsieur ... à la banque Aurel Leven qu'un montant de 78.615, 51 € a été transféré vers un compte de la société Eifb. L'extrait de compte (page 3/10) de la Eifb relatif au compte n° 52335-01 dont Monsieur ... est titulaire couvrant la période du 3 avril 2000 au 28 avril 2000 renseigne qu'en date du 11 avril 2000 son compte a été débité d'un montant de 78.615,51 €.

Au vu de tout ce qui précède, le tribunal arrive à la conclusion que Monsieur ... n'a pas apporté la preuve que l'argent se trouvant sur son compte n° 45130 80501 00050724670 auprès de la banque Aurel Leven ne lui appartient pas, de sorte que c'est à bon droit que le directeur a déclaré non fondé les réclamations introduites contre le bulletin rectificatif de l'impôt sur le revenu de l'année 1999 et le bulletin de l'impôt sur la fortune au 1^{er} janvier 2000 qui se dégage du bulletin d'impôt sur le revenu litigieux.

2. Quant au recours introduit contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 22 juillet 2008, n° C 12879 rejetant comme n'étant pas fondée la réclamation introduite par l'avocat de Monsieur ... le 6 avril 2005 contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2000 et 2001, les bulletins portant fixation de la base d'assiette de la contribution à l'assurance dépendance pour les années 2000 et 2001 et le bulletin d'impôt sur la fortune au 1^{er} janvier 2001, valable pour l'année 2001, tous émis le 5 janvier 2005

Au niveau de la déclaration d'impôt sur le revenu pour l'année 2000, le bureau d'imposition a notamment procédé à une augmentation du bénéfice d'une profession libérale pour un montant de 397.437 luf et mis en compte un montant de 4.494.060 luf en tant que revenus divers résultant d'un bénéfice de spéculation.

Au niveau de la déclaration d'impôt sur le revenu pour l'année 2001, le bureau d'imposition a notamment procédé à une taxation des intérêts imposables dans la catégorie des revenus nets de capitaux mobiliers pour un montant de 60.000 luf et mis en compte un montant de 4.000.000 luf en tant que revenus divers résultant d'un bénéfice de spéculation.

Dans le cadre d'une réclamation introduite par son avocat à l'encontre des bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2000 et 2001, des bulletins portant fixation de la base d'assiette de la contribution à l'assurance dépendance pour les années 2000 et 2001 et du bulletin d'impôt sur la fortune au 1^{er} janvier 2001, valable pour l'année 2001, tous émis le 5 janvier 2005, il conteste ce qui suit :

concernant les revenus de l'année 2000, il conteste l'augmentation du bénéfice résultant d'une profession libérale et la mise en compte d'un bénéfice de spéculation et renvoie aux contestations telles qu'exposées dans sa réclamation au sujet de l'imposition relative à l'année 1999. Il précise qu'il n'aurait pas déclaré les charges directement liées à son activité professionnelle qu'il aurait dû supporter en l'année 2000 et expose qu'il s'agirait du paiement de la somme de 3.200.000 luf à un de ses anciens clients pour réparer le dommage résultant d'une mauvaise gestion de sa part ;

concernant les revenus de l'année 2001, il conteste la mise en compte d'un bénéfice de spéculation d'un montant de 4.000.000 luf et renvoie aux contestations telles qu'exposées dans sa réclamation au sujet de l'imposition relative à l'année 1999. Il précise qu'il aurait subi de très nombreuses pertes à la suite de placement en bourse, pertes qu'il aurait omis d'indiquer dans sa déclaration fiscale mais qui devraient être imputées sur ses revenus. Il ajoute qu'il aurait été en plus condamné à rembourser à un client mécontent la somme de 2.700.000 luf ;

enfin il conteste les revenus mis en compte au titre de la fortune pour l'année 2001 et pour la fixation de la base d'assiette de la contribution dépendance pour les années 2000 et 2001.

Le directeur a rejeté la réclamation introduite par une décision du 22 juillet 2008 libellée comme suit :

« Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition d'avoir majoré par voie de taxation le total déclaré de ses revenus pour les années 2000 et 2001 et de l'avoir soumis à l'impôt sur la fortune au 1^{er} janvier 2001 ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision C 7640 du 9.9.1991) ;

Qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (décision C 7444 du 21.5.1993) ; qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que l'instruction du dossier a révélé que pour les années litigieuses, le bureau d'imposition avait dû constater, après dépouillement des extraits bancaires demandés au réclamant, conseiller économique, que ce dernier n'avait pas déclaré toutes ses recettes et notamment les commissions touchées d'une société « Investor Gestion s.a. 11, rue d'Italie, Genève » ne figurant pas parmi les factures de l'année 2000 présentées sur une liste, censée donner le total des factures établies et les gains provenant des plus-values réalisées sur l'achat et la vente de titres tel que documenté par les extraits de compte auprès d'une entreprise d'investissement, d'un actif de 91.228,03 euros au 1^{er} janvier 2000 et présentant un solde positif de 202.632,89 euros au 31 décembre 2000 ; que de même, le bureau d'imposition a constaté des manquements semblables pour l'année d'imposition 2001 ;

Considérant qu'en l'espèce le réclamant ayant refusé d'éclaircir sa situation financière par des moyens adéquats et n'ayant pas fourni d'explications crédibles quant aux mouvements sur les comptes bancaires dont question ci-avant, le bureau d'imposition a dû recourir à la taxation conformément au § 217 AO ;

Considérant que par une lettre du 6 décembre 2004, le bureau d'imposition avait informé le réclamant qu'à la suite du résultat de son investigation et des données trouvées que le réclamant n'avait pas déclarées, en application du § 222, alinéa 1 AO (faits nouveaux) et à défaut d'une coopération adéquate (§ 171, alinéa 2 AO), il était tenu de majorer d'un montant de respectivement 5.567.046 et 5.065.070 francs les revenus des années 2000 et 2001 en qualifiant les avoirs, dont la source n'a pas été révélée, par le réclamant, de bénéfice provenant de son activité professionnelle usuelle, notamment de l'exercice d'une profession libérale ;

Considérant que le réclamant affirme dans sa lettre de réclamation qu'il n'aurait pas déclaré les charges directement liées à son activité professionnelle qu'il aurait dû supporter ; qu'au courant de l'année 2001, il aurait subi de très importantes pertes à la suite de placement en bourse, qu'il aurait néanmoins omis d'indiquer dans sa déclaration ;

Considérant que les frais relatifs au revenus imposables sont en principe déductibles, sous réserve de leur relation professionnelle rendue crédible ; qu'en l'espèce cependant, les prétentions du réclamant restent à l'état de pure allégation, come il n'a corroboré ses assertions d'aucune façon ; qu'il y a dès lors lieu de confirmer les redressements effectués par le bureau d'imposition ;

Considérant que les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par suite de leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure (C.E. arrêts du 11.4.1962, n° 5742 ; du 13.12.1968 n° 5611 et n° 5446 ; du 8.12.1970, n° 6042, du 20.2.1975, n° 5937, jugement Tribunal administratif du 19.06.2000, n° 11295 du rôle) ».

Il ressort du dossier fiscal que l'administration des Contributions directes a invité Monsieur ... notamment les 22 janvier 2004 et 30 janvier 2004 à déposer les bordereaux d'achat/vente titres 2000 et son compte-titres au 31 décembre 1999 et 31 décembre 2000.

Monsieur ... a fait parvenir le 3 février 2004 aux instances compétentes une lettre les informant qu'il avait demandé ces pièces à la banque et que cela prendrait un certain temps.

Par une lettre non datée il a fait parvenir aux instances compétentes les extraits de compte de la Bil et précise qu'il devrait identifier un montant de 397.437 luf se trouvant sur son compte.

Le 17 février 2004, une décision portant fixation d'une astreinte d'un montant de 125 € a été prise à son égard à défaut d'avoir fourni les bordereaux d'achat/vente titres 2000 et son compte-titre au 31.12.1999 et au 31.12.2000.

Par un premier courrier du 29 mars 2004, l'administration des Contributions directes a informé Monsieur ..., dans le cadre de l'article 205 LIR que suite à l'absence de transmission des pièces demandées elle était tenue de procéder à une majoration de son bénéfice relative à l'année 2000 d'un montant de 397.437 luf et fait souligner qu'il est tenu de garder ses extraits bancaires et de déclarer toutes ses recettes professionnelles même celles qui ont alimenté des comptes bancaires étrangers.

Par un deuxième courrier du 6 décembre 2004, l'administration des Contributions directes a informé Monsieur ..., dans le cadre de l'article 205 LIR, que pour l'année 2000 il n'avait pas déclaré une recette de 397.437 luf, qu'elle serait obligé de taxer un bénéfice de spéculation à 4.494.060 luf et des intérêts de comptes non déclarés à 60.000 luf et pour l'année 2001 qu'elle serait obligée de taxer un bénéfice de spéculation à 4.000.000 luf et des intérêts de comptes non déclarés à 60.000 luf.

Pour l'année 2000, il ressort d'une copie d'un extrait de compte relatif à son compte courant n° 7-139/7787/000 auprès de la Bil figurant au dossier fiscal que son compte a été débité d'un montant de 397.437 luf.

Or, Monsieur ... n'a fourni ni au cours de la procédure administrative, ni au cours de la procédure contentieuse une explication sur l'origine de ce montant, de sorte qu'il y a lieu de retenir que l'origine de cet argent est restée inconnue.

Il ressort également du dossier fiscal que son compte n° 52335 auprès de la société Eifb renseigne un montant total des liquidités s'élevant au 31 décembre 1999 à 91.228,03 € et au 31 décembre 2000 à 202.632,89 €.

Au vu de ce qui a été retenu au point précédant, il y a lieu de retenir que Monsieur ... n'a pas apporté la preuve que cet argent n'est jamais rentré dans son patrimoine.

Pour l'année 2001, Monsieur ... n'a pas non plus fourni une explication satisfaisante permettant au tribunal de retenir que ce serait à tort que l'administration des Contributions directes a taxé dans son chef un bénéfice de spéculation s'élevant à 4.000.000 luf. En effet Monsieur ... se limite à renvoyer de manière générale à ses contestations émises dans le cadre de sa réclamation relative à l'année d'imposition 1999, contestations qui n'ont pas été retenues par le tribunal.

En ce qui concerne le refus de prise en compte des soi-disant charges liées à son activité dans le cadre de laquelle il fait état d'un montant de respectivement 3.200.000 luf et de 2.700.000 luf qu'il aurait dû payer à des clients mécontents et d'une perte de 4.000.000 luf résultant qu'un placement en bourse qu'il aurait réalisé sur un compte dont il était titulaire, force est de constater qu'il appartient aux termes de l'article 59 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives au contribuable de rapporter la preuve des faits allégués tendant à la réduction de la cote d'impôt.

Il s'avère cependant en l'espèce que Monsieur ... n'a pas rapporté ladite preuve. En effet il n'a pas livré des attestations de paiement des deux montants de respectivement 3.200.000 luf et de 2.700.000 luf et des documents permettant au tribunal de vérifier qu'il a été obligé de déboursier ces sommes pour des manquements dus dans le cadre de son activité professionnelle. En ce qui concerne la perte alléguée de 4.000.000 luf, Monsieur ... reste également en défaut de verser la moindre pièce en relation avec ledit compte renseignant sur les mouvements et les pertes éventuelles réalisées.

Au vu de ce qui précède, le tribunal retient que c'est à bon droit que le directeur a rejeté comme non fondé les réclamations introduites contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2000 et 2001 et contre les bulletins portant fixation de la base d'assiette de la contribution à l'assurance dépendance pour les années 2000 et 2001 et le bulletin d'impôt sur la fortune au 1^{er} janvier 2001 qui se dégagent des bulletins litigieux de l'impôt sur le revenu.

3. Quant au recours introduit contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 26 août 2008, n° C 14182 rejetant comme n'étant pas fondée sa réclamation introduite le 12 décembre 2007 contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2002, émis le 12 septembre 2007

Dans le cadre de sa déclaration d'impôt sur le revenu pour l'année 2002, l'administration des Contributions directes a demandé le 13 avril 2007 à Monsieur ... de lui faire parvenir les extraits de compte aux dates respectives du 1^{er} janvier 2002 et 31 décembre 2002 pour un compte CBC Jemeppe n° 196449028112, un compte auprès de la banque Aurel Leven n° 45130 80501 0005072467022, un autre compte auprès de la banque Aurel Leven n° 45130 80501 0008072467017, un compte Etna Finance n° 52335 074 277 52470 05. Dans le même courrier elle a encore demandé les documents relatifs à une facture Lumédia, un compte-titres Dexia 2002 et un bulletin d'impôt du ministère des Finances belge. Toutes ces informations ont été demandées pour le 25 avril 2007.

Monsieur ... a fait parvenir un courrier daté au 24 avril 2007 aux autorités compétentes en expliquant qu'il a adressé un courrier à la société responsable des comptes Etna et Aurel Leven, que le compte CBC Jemeppe a été clôturé via un crédit effectué auprès de la banque

Dexia Bil qui a servi à compenser les pertes et que le compte Dexia Bil 2002 est inexistant. Il précise par ailleurs qu'il n'a pas rempli de bulletin d'impôt au ministère des Finances belge et que pour les décomptes Lumédia il s'agit d'indemnités perçues pour la rédaction d'articles pour un journal. Il verse à ce titre une pièce émanant de Lumédia et faisant état des prestations fournies et du montant touché.

Le 10 mai 2007, l'administration des Contributions directes a fait parvenir à Monsieur ..., dans le cadre de l'article 205 LIR, une lettre l'informant de son intention de soumettre à l'impôt sur le revenu un bénéfice de 119.948,86 € provenant de l'exercice d'une profession libérale en place de celui déclaré de 17.363,02 € et l'a invité de prendre position sur ce redressement dans les trois semaines.

Ce courrier étant resté sans suite, l'administration des Contributions directes a procédé à l'émission du bulletin litigieux.

Le 7 décembre 2007, Monsieur ... a fait parvenir un courrier à l'administration des Contributions directes libellé comme suit :

« Comme discuté au téléphone, je vous fournis un document prouvant la rentrée de deux montants cash sur mon compte, exercices 2002

- versement 17.06 – Ce versement porte le libellé « Bon anniversaire PAPA et Mam » !*
- versement 11.12 – Ce versement porte la communication « Saint Nicolas.*

Concernant les dépôts cash effectués sur le compte, un retrait avait été effectué de 10.000 Euros le 11.7. Les rentrées de 2500 Euros (13.11) et 2200 (14.10), sans communication, sont des prélèvements faits sur le cash de 10.000 Euro retiré le 12.07. La raison est simple. Le compte courant allait passer en découvert. Pour l'éviter, je l'ai réalimenté avec ce cash.

Dans l'espoir que ces explications sont claires, je vous souhaite une bonne semaine.

P.S : Je suis surpris que l'on ne m'ait pas prévenu de cette requalification de ces montants lors de l'extrait de rôle ! ».

Le 12 décembre 2007, Monsieur ... a fait introduire une réclamation à l'encontre dudit bulletin en la motivant comme suit :

« Par cette présente, je conteste l'extrait de rôle de l'année 2002.

La première raison est l'affectation de dépôts cash en revenus professionnels. Mes clients sont tous des institutions financières et ne paient que par facture et virements bancaires. Ces dépôts ont été effectués par mes parents (dossier a été déposé auprès de Monsieur Zeien, adm. d'Ettelbruck).

Un retrait a été effectué de mon compte quelques semaines avant pour ce qui concerne les derniers versements.

La deuxième raison est la même qu'en 1999-2000-2001-2002 et concerne les plus-values. Pour les mêmes raisons je conteste ces plus-values. Et à nouveau, je tiens à souligner qu'on ne tient pas compte de moins values que je n'ai pas déclaré puisqu'à mes yeux, elles ne sont pas nécessaires, vu qu'à mon sens je n'ai pas ces plus-values.

Recevez, Monsieur l'Inspecteur mes salutations.

A nouveau, je tiens à souligner ma bonne foi concernant ces plus-values ! Je vous remercie de faire diligence ».

Le directeur de l'administration des Contributions directes rejeta sa réclamation comme non fondée par une décision du 26 août 2008 dont la motivation est libellée comme suit :

« Considérant qu'il est constant en cause, qu'en date du 9 mars 2007 et par rappel du 13 avril 2007 le bureau d'imposition, après avoir examiné la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année litigieuse du réclamant, avait adressé à ce dernier un questionnaire tendant plus particulièrement à obtenir des précisions concernant notamment cinq comptes bancaires, une facture et un bulletin d'impôt belge ;

Considérant qu'en effet, les §§ 171 et 205 AO confèrent au bureau d'imposition le pouvoir d'exiger de la part du contribuable la preuve de la réalité d'une situation financière ou d'une dépense et par conséquent le droit de demander les pièces y afférentes ou de solliciter des informations complémentaires, du moins lorsque, comme en l'espèce, une telle preuve peut être raisonnablement exigée de la part du contribuable alors surtout que ce dernier est soumis, en vertu des §§ 170 et 171 AO, à une obligation de collaboration avec le bureau d'imposition ;

Considérant qu'en date du 10 mai 2007, le réclamant n'ayant pas fourni les pièces et documents demandés, le bureau d'imposition, conformément au § 205 AO, lui a fait part de son intention de soumettre à l'impôt sur le revenu un bénéfice de 119.948,86 euros provenant de l'exercice d'une profession libérale en place de celui déclaré de 17.363,02 euros et l'a invité de prendre position quant à ce redressement envisagé; que le réclamant n'a cependant réservé aucune suite à cette communication ;

Considérant qu'en l'espèce, le bureau d'imposition avait établi un relevé des comptes bancaires intitulés au nom du réclamant suivant les données recueillies déjà pour les années précédentes;

Considérant que l'instruction a révélé que, d'une part, le réclamant avait bien présenté un compte LU xx, renseignant un certain nombre de virements de la part de ses clients ; que ces paiements constituent des recettes d'exploitation ;

qu'il n'en reste pas moins que, d'autre part, le réclamant n'a pas présenté les extraits bancaires lui demandés concernant un compte CBC Jemeppe, deux comptes auprès de Aurel Leven et un compte auprès de Etna Finance ; qu'il n'a pas non plus fourni d'explication intelligible quant à son refus de les montrer ;

que dans un courrier du 30 juin 2005, il avait fait savoir au bureau d'imposition qu'il n'aurait pas pu remettre sa déclaration 2002, se trouvant encore en Suisse; qu'il y affirme également ne pas être le « bénéficiaire » d'un compte bancaire (EIFB) même si ce compte était intitulé en son nom et adresse; qu'il omet cependant d'en apporter meilleure preuve que cette simple assertion;

Considérant également, qu'en l'espèce, il semble inéluctable de placer l'année litigieuse dans le contexte des années d'imposition 1999 à 2001, (décisions directoriales contentieuses C12484 et C12879); qu'aux cours de ces années, le bureau d'imposition s'était vu dans l'obligation de majorer, sur base du § 222 AO, le bénéfice déclaré provenant de l'exercice d'une profession libérale et ce justement au motif que le réclamant avait procédé à des opérations boursières (achat et ventes de titres) sur ces comptes; que le bureau d'imposition avait demandé en conséquence également les extraits pour l'année 2002 ;

Considérant que faute d'autres moyens et en l'absence d'une coopération utile de la part du réclamant, le bureau d'imposition s'était vu dans l'obligation de recourir à la taxation du bénéfice provenant d'une profession libérale de l'année 2002, en s'appuyant notamment sur les éléments déjà contenus au dossier fiscal du réclamant;

Considérant que le bureau d'imposition peut recourir à ce moyen en se basant sur le § 217 AO qui dispose que « (1) soweit das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen (...) nicht ermitteln oder berechnen kann, hat es sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichendem Aufklärungen zu geben vermag (...). Das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind ».

Considérant qu'en l'espèce le réclamant, conseiller économique professionnel, a refusé d'éclaircir sa situation financière par des moyens adéquats et n'a ni présenté d'explications crédibles quant à ses moyens financiers ni apporté les documents et justificatifs demandés et dont question ci-avant, le bureau d'imposition a dû recourir à la taxation conformément au § 217 AO ;

Considérant que le réclamant a présenté sa requête concernant l'année d'imposition litigieuse dans les termes suivants:

« ... »

Considérant qu'en l'espèce cependant, les prétentions du réclamant restent à l'état de pure allégation, comme il n'a corroboré ses assertions d'aucune façon; dès lors il y a lieu de confirmer les redressements effectués par le bureau d'imposition;

Considérant que les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par suite de leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure (C.E. arrêts du 11.4.1962, n°5742; du 13.12.1968 n° 5611 et n° 5446; du 8.12.1970, n° 6042; du 20.2.1975, n° 5937, jugement Tribunal administratif du 19.06.2000, no 11295 du rôle) ».

Dans le cadre du recours contentieux, Monsieur ... ajoute qu'il n'aurait jamais refusé de présenter ses extraits de la banque Jemeppe et que les extraits relatifs aux comptes auprès de la banque Aurel Leven et Etna seraient à la disposition des autorités compétentes. Il ajoute qu'il conteste que les montants déposés par ses parents sur son compte pour son anniversaire et d'autres occasions soient automatiquement considérés comme revenus professionnels.

Il ressort du dossier fiscal que les extraits de compte versés pour le compte n° 52335 074 277 52470 05 auprès d'une société Eifb et géré par Etna Finance concernent seulement la période du 31 décembre 1999 au 31 décembre 2000. Un extrait de compte relatif au même compte renseigne au 31 décembre 2002 un crédit de 101.637, 22 € et au 31 janvier 2003 un solde 0. Une attestation datée au 17 février 2004 déclare que le même compte « *ouvert au nom de Monsieur ... auprès de notre établissement ne présente aucunes autres opérations postérieures à la date du 31 janvier 2003* ».

Un relevé compte espèces d'avril 2000 renseigne que le compte auprès de la banque Aurel Leven n° 45130 80501 00050724670 a été clôturé le 30 avril 2000.

Au niveau du compte n° 196 4490281 12 auprès de la banque Jemeppe, il ressort d'un extrait de compte n° 1-100/5305/539 relatif à un prêt immobilier au nom de Monsieur ... qu'en date du 15 février 2000 un montant de 2.840.000 luf a été transféré sur le compte auprès de la banque Jemeppe. Le dossier fiscal versé au tribunal ne contient pas d'autres extraits relatifs au compte litigieux auprès de la banque Jemeppe.

Un courrier du 30 juillet 2008 de la Dexia Bil adressé à Monsieur ... confirme que celle-ci ne dispose pas de titres sous son dossier en visant un compte n° 7-139/7787.

Il ressort encore du dossier fiscal que les recettes provenant de l'exercice d'une profession libérale ont été augmentées par trois versements d'origine inconnue ayant eu lieu les 20 septembre 2002, 24 octobre 2002 et 13 novembre 2002 pour les montants respectifs de 2400 €, 2200 € et 2500 € et encore d'un montant provenant de Lumedia de 99 €.

Monsieur ... a soumis au tribunal des explications cohérentes en ce qui concerne le montant de 99 €. Les contestations émises selon lesquelles les montants versés par ses parents à l'occasion de son anniversaire et d'autres fêtes soient considérées comme revenus professionnels ne sont pas pertinentes, étant donné qu'il ressort du dossier fiscal que l'administration des Contributions directes n'a pas considéré lesdits montants comme bénéfice imposable. Au niveau du montant de 2400 € du 20 septembre 2009, Monsieur ... n'a fait parvenir aux instances compétentes aucune explication. En ce qui concerne les deux autres montants mis en compte, des 24 octobre 2002 et 13 novembre 2002, Monsieur ... explique dans un courrier du 7 décembre 2007 aux instances compétentes ce qui suit :

« Concernant les dépôts cash effectués sur le compte, un retrait avait été effectué de 10.000 euro le 12-07. Les rentrées de 2.500 € (13.11) et 2.200 € (24.10), sans communication, sont des prélèvements, faits sur le cash de 10.000 € retiré le 12.07. La raison est simple. Le compte courant allait passer en découvert. Pour l'éviter, je l'ai réalimenté avec le cash ».

Au vu des constatations faites ci-avant, il y a lieu de retenir qu'il est établi que le compte espèce auprès de la banque Aurel Leven a été clôturé et que Monsieur ... ne dispose

pas de titres sur un compte n° 7-139/7787 à la Dexia Bil. En ce qui concerne le compte auprès de la Eifb géré par Etna Finance et le compte auprès de la banque Jemeppe, il y a lieu de retenir, au vu du dossier fiscal en possession du tribunal et des pièces déposées que Monsieur ... est resté en défaut de verser les extraits de compte aux dates respectives du 1^{er} janvier 2002 au 31 décembre 2002.

Enfin, les explications avancées en relation avec les trois versements d'origine inconnue n'emportent pas la conviction du tribunal, de sorte qu'il y a lieu de retenir que Monsieur ... n'a pas rapporté la preuve de l'origine des ces versements effectués.

Il ressort encore du dossier fiscal que Monsieur ... a été invité par l'administration des Contributions directes moyennant un courrier du 29 mai 2007 de se présenter le 1^{er} juin 2007 entre 9.00 et 11.00 heures au bureau d'imposition muni des pièces justificatives demandées dans le cadre de l'imposition de l'année 2002. Il ressort d'un autre courrier du 29 novembre 2007 adressé à Monsieur ... que la dite convocation pour une entrevue le 1^{er} juin 2007 est restée sans suite.

Aux termes du § 171 (1) AO il incombe au contribuable de :

« (1) Auf Verlangen (§ 205 Absätze 1 und 2) hat der Steuerpflichtige die Richtigkeit seiner Steuererklärung nachzuweisen. wo seine Angaben zu Zweifel Anlass geben, hat er sie zu ergänzen, den Sachverhalt aufzuklären und seine Behauptungen, soweit ihm dies nach den Umständen zugemutet werden kann, zu beweisen, zum Beispiel den Verbleib von Vermögen, das er früher besessen hat ».

Au vu de ce qui précède, il y a lieu de retenir que même si les incertitudes relatives au compte espèce auprès de la banque Aurel Leven et le compte-titres n° 7-139/7787 auprès de la Dexia Bil ont pu être élucidées, il n'en reste pas moins que toutes les pièces demandées en relation avec le compte Jemeppe et le compte titre auprès de la banque Aurel Leven n'ont pas été versées. A cela s'ajoute que Monsieur ... n'a pas non plus su informer ni le directeur, ni le tribunal de l'origine des montants supplémentaires mis en compte au titre de son bénéfice provenant d'une activité indépendante, malgré les invitations itératives faites à ce sujet de la part de l'administration des Contributions directes. Il s'en suit que c'est à bon droit que le directeur a confirmé les redressements effectués par l'administration des Contributions directes et déclaré la réclamation introduite à l'encontre du bulletin litigieux non fondée, d'autant plus que le § 217 AO dispose que: *« zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides Statt verweigert. Das gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind ».*

Il suit des considérations qui précèdent que le recours n'est pas justifié et qu'il y a lieu d'en débouter le demandeur.

Par ces motifs ;

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant contradictoirement ;

se déclare compétent pour connaître du recours en réformation ;

le reçoit en la forme,

au fond le déclare non justifié et en déboute ;

condamne le demandeur aux frais ;

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 3 juin 2009 par :

Catherine Thomé, premier juge,
Claude Fellens, juge,
Françoise Eberhard, juge,

en présence du greffier Claude Legille

Claude Legille

Catherine Thomé